



**EFFECTOS TRIBUTARIOS DEL PAGO DE CUOTAS LEASING SOBRE TERRENOS Y
CUOTAS INICIALES RELEVANTES**

PARTE II

**TESIS/AFE PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumna: Claudia Ruiz
Profesor Guía: Miguel Ojeda**

Santiago, Octubre 2018

ABREVIATURAS

D.L.	Decreto Ley.
LIR:	Ley sobre Impuesto a la Renta.
SII:	Servicio de Impuestos Internos.
IFRS:	International Financial Reporting Standards.
NIC:	Normas Internacionales de Contabilidad.
IA:	Impuesto Adicional.
IGC:	Impuesto Global Complementario.
RAI:	Rentas Afectas a Impuesto.
RLI:	Renta Líquida Imponible.
REX:	Rentas Exentas.
FUF:	Fondo de Utilidades Financieras

INDICE

I.	INTRODUCCION.	1
II.	MARCO DE ANALISIS:	2
A.	Análisis de la Primera interrogante: “Considerando la Jurisprudencia administrativa, No todos los pagos de cuotas por concepto de leasing asociado a inmuebles, pueden afectar el resultado tributario del periodo”.....	3
1.	Tratamiento tributario de terreno en leasing sin construcción.....	4
1.1.	Oficio N° 3747 de 1999, “Tratamiento tributario de cuotas pagadas del precio de un contrato de leasing, para la adquisición de terreno en que se construirá una nueva planta industrial”.....	4
1.1.1	Planteamiento.....	4
1.1.2	Análisis tributario.....	5
1.1.3	Análisis financiero.....	6
1.2.	Oficio N° 1871, de 2006, “Tratamiento Tributario de diversos contratos de leasing”; considerando que recae sobre un bien raíz sin construcción, sobre el cual el arrendatario edificaría instalaciones y realizaría nuevas construcciones.....	7
1.1.1	Planteamiento.....	7
1.1.2	Análisis tributario.....	7
1.3.	Oficio N° 191, de 2014: “Cuotas pagadas por empresa inmobiliaria, por contratos de leasing sobre bienes raíces”.....	9
1.3.1	Planteamiento.....	9
1.3.2	Análisis tributario.....	10
1.3.3	Análisis financiero.....	10
2.	Tratamiento tributario de inmueble en leasing con construcción.....	11
2.1.	Oficio 2832 de 2003, “Tratamiento Tributario de un contrato de arriendo con opción de compra que recae sobre inmuebles con instalaciones y plantíos”.....	12
2.1.1	Planteamiento.....	12
2.1.2	Análisis tributario.....	13
2.2.	Oficio 1871 de 2006: Tratamiento Tributario de diversos contratos de leasing.....	13
2.2.1	Planteamiento.....	13
2.2.2	Análisis tributario.....	14

3.	Tratamiento tributario de los pagos anticipados.....	16
3.1.	Oficio N°3.338 del 2009: Tratamiento Tributario del pago cuota inicial del 20%, del total de las cuotas de arrendamiento que versan sobre un Contrato de Leasing de un terreno sin construcciones, en el cual se efectuará la construcción de dependencias de gran envergadura.....	16
3.1.1	Planteamiento.....	16
3.2.	Oficio N°650, del 9 de abril de 2018: Tratamiento tributario de cuota inicial de arrendamiento de contrato en leasing de un inmueble con instalaciones, (efectuado por una sociedad cuyo giro es la explotación de inmuebles).....	17
3.2.1	Planteamiento.....	17
3.2.2	Análisis tributario (oficios N°3.338 y N° 650).....	18
3.2.3	Análisis financiero.....	18
4.	Conclusión.....	20
III.	BIBLIOGRAFIA.....	22

I. INTRODUCCION.

En esta parte de la tesis el enfoque es dar respuesta a la hipótesis planteada en la primera parte, cual es que *“Frente a un contrato de leasing asociado a Inmuebles, se podrían generar distintos efectos a nivel de la determinación de la Renta Líquida Imponible y en la determinación del Capital Propio Tributario”*.

Con el fin de realizar los análisis y conclusiones respecto de la hipótesis definida, en lo específico, nos orientaremos a dar respuesta a los subtemas de investigación, que fueron expuestos también como parte de la presentación inicial de nuestro proceso de tesis. Los subtemas son los siguientes:

A. Considerando la Jurisprudencia Administrativa, no todos los pagos de cuotas por concepto de leasing asociado a inmuebles, pueden afectar el resultado tributario del período.

La metodología desarrollada para el logro del objetivo planteado en el punto A, implica principalmente la investigación y análisis crítico de la Jurisprudencia Administrativa emanada del SII, a fin de sustentar el criterio adoptado en relación al tratamiento tributario, desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta, vinculado al contrato de leasing de terrenos. Esto implicará la exposición y análisis de los criterios establecidos por el SII, a través de Oficios emitidos desde al año 1999 a la fecha (y que se encuentran plenamente vigentes), en lo que respecta al arrendamiento de bienes inmuebles y teniendo en consideración ciertos elementos relevantes que la Administración Tributaria en Chile ha establecido para regular el tratamiento tributario en esta materia, cuales son esencialmente, el destino o uso de los bienes, así como la generación de ingresos.

A continuación, se procederá a efectuar los análisis respectivos, ahondando en la Jurisprudencia Administrativa y levantando los comentarios de interés que surgen de su análisis e interpretación, a la luz de la Normativa Tributaria Vigente, sin perder de vista los aspectos jurídicos que regulan este tipo de contratos, así como también la Normativa Contable, con el fin argumentar los elementos que permitirán validar o disentir la hipótesis planteada.

II. MARCO DE ANALISIS.

A. “Considerando la Jurisprudencia administrativa, No todos los pagos de cuotas por concepto de leasing asociado a inmuebles, pueden afectar el resultado tributario del período”.

En primer término, debemos indicar que en nuestro ordenamiento jurídico no existe una definición respecto a un contrato de leasing, dado lo anterior se ha asimilado a un contrato de arrendamiento, tomando en consideración que cumple con las condiciones señaladas en los artículos 1915 y 1916 del Código Civil, que a continuación pasamos a transcribir:

Artículo 1915: El arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado”

Artículo 1916: Son susceptibles de arrendamiento todas las cosas corporales o incorporales, que pueden usarse sin consumirse; excepto aquellas que la ley prohíbe arrendar, y los derechos estrictamente personales, como los de habitación y uso.

Cabe señalar que dicha calificación, es compartida por el SII, en cada una de las Jurisprudencias Administrativas sobre la materia, y que por lo demás ha sido ratificada por los Tribunales Tributarios.¹

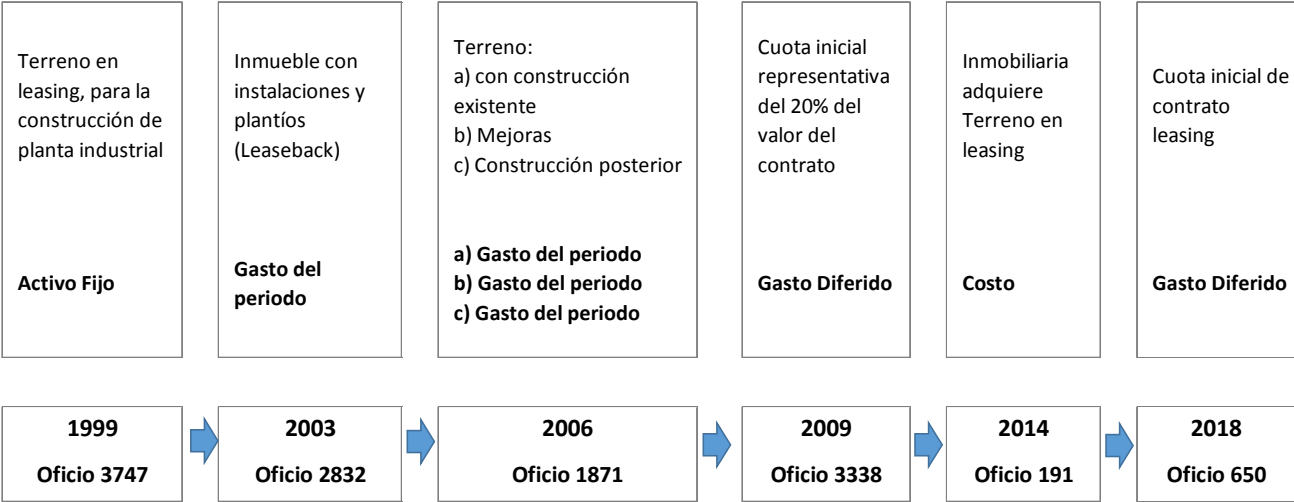
Tomando en consideración, la naturaleza jurídica de un contrato de leasing, que recae sobre un bien inmueble, ya sea un terreno con o sin construcción, en primera instancia podríamos indicar que las cuotas pagadas o adeudadas durante un periodo, constituirían un gasto necesario para producir la renta, en la medida que se dé cumplimiento con lo establecido en el artículo 31° de la LIR; sin embargo es importante evaluar previo a ello, una serie de elementos que nos permitan concluir esta aseveración,

Como punto de partida en el análisis de la Jurisprudencia emanada del SII y con el objetivo de exponer con mayor claridad y orden los pronunciamientos expuestos respecto del arrendamiento a través de la modalidad de leasing, sobre terrenos con o sin instalaciones.

¹ RUC N°14-9-0001998-0

A continuación, se muestra una línea de tiempo con los Oficios que la Administración Tributaria en Chile ha emitido, en donde indica el número, el año de emisión, referencia del caso en consulta y el tratamiento tributario que ha dispuesto el SII.

Línea de Tiempo sobre Oficios emitidos sobre Contratos de Leasing de terrenos



Del análisis de la línea de tiempo detallada podemos concluir que, los Oficios emitidos por el SII, consideran como un elemento relevante si el contrato incluye además del terreno construcciones o instalaciones, como parte integrante del citado contrato de leasing, o bien construcciones o instalaciones que el arrendatario decida incorporar por cuenta propia al bien inmueble objeto de arriendo. En este sentido hemos orientado el análisis de la Jurisprudencia Administrativa considerando esta variable, tal como se presenta en los puntos 1 y 2 siguientes y que pasamos a detallar a continuación.

1. Tratamiento tributario de terreno en leasing sin construcción.

Frente a consultas efectuadas al SII, respecto al tratamiento tributario de las cuotas pagadas o adeudadas, frente al Impuesto a la Renta de Primera Categoría, de un contrato de leasing que recae sobre un terreno sin construcción, nos hemos encontrado con los siguientes criterios:

- Que forman parte del costo del activo fijo, construido sobre el terreno, (cuando la construcción efectuada por el arrendador es calificada como activo fijo.
- Que constituyan un gasto del periodo, en la medida que se cumpla con los requisitos del artículo 31° de la LIR.
- Que forman parte del costo directo del activo disponible para la venta, cuando la construcción efectuada por el arrendador es calificada como existencia o activo disponible para la venta.

1.1. Oficio N° 3747 de 1999, “Tratamiento tributario de cuotas pagadas del precio de un contrato de leasing, para la adquisición de terreno en que se construirá una nueva planta industrial”.

1.1.1 Planteamiento

Consulta: Una sociedad toma un terreno mediante un contrato de leasing, con el objetivo de llevar a cabo la ampliación de su actividad industrial. La coordinación del proyecto y el comienzo de la materialización posterior, consumirá un tiempo, que en promedio se estima en cinco años, lapso en que éste no producirá renta alguna.

Respuesta S.I.I.: Teniendo presente las características del contrato leasing señalado, y considerado a su vez que en el caso en consulta, el valor del terreno que se pretende adquirir indudablemente va a incorporarse en definitiva al del inmueble que se construya en ese sitio, resulta evidente que las cuotas del precio de ese leasing, pagadas por la empresa para adquirir el terreno en el que edificará, *forman parte del costo de lo que se construya y*

en caso alguno gasto para producir la renta, en los términos señalados en el artículo 31° de la LIR.

1.1.2 Análisis Tributario

De la respuesta indicada por el SII, podemos entender que los desembolsos por concepto arriendo deben formar parte del costo del activo fijo, que se construiría, y no constituirían un gasto necesario para producir la renta del ejercicio respectivo en que se paga o adeuda.

Al respecto debemos señalar, que el mismo SII, a través de Jurisprudencia Administrativa, ha definido los elementos que deben ser considerados como parte del costo de un activo fijo, y a modo de ejemplo podemos citar el Oficio N° 2.219 de 1997, que indica lo siguiente:

“El costo de los citados bienes se conforma por el valor realmente invertido en su adquisición o construcción, comprendiéndose generalmente dentro de dicho valor los siguientes ítems, todos ellos en su calidad de desembolsos que han incidido directamente en la adquisición o construcción de los referidos bienes: valor de adquisición o valor CIF conforme a factura o contrato, según se trate de bienes adquiridos, en el mercado nacional o internacional; fletes o seguros contratados en el mercado nacional para trasladar el bien hasta la propiedad del contribuyente; IVA totalmente irre recuperable; derechos de internación y gastos de desaduanamiento, sólo en el caso de bienes importados; gastos de montaje o instalación; mejoras útiles entendiéndose por estas aquellos desembolsos necesarios y considerables, que tienen por objeto acondicionar remodelar el bien dejándolo en mejores condiciones de funcionamiento o utilización”

De acuerdo a lo señalado en el Oficio, las cuotas pagadas por un contrato de leasing no cumplirían con ninguna de las condiciones para ser calificadas como parte del activo fijo, debido a que no tienen relación directa con el **proyecto de construcción de una planta industrial**. Cabe señalar que el SII, no entrega otros argumentos de fondo, por lo que, a nuestro entender, los desembolsos realizados durante el ejercicio, cumplirían con las condiciones señaladas en el artículo 31° de la LIR y en consecuencia, constituirían un gasto del periodo respectivo en que se adeuda o se efectúa el desembolso

1.1.3 Análisis Financiero

Identificación de Aspectos Económico Financieros involucrados, Normas IFRS Aplicables y Diferencias Entre la Base Tributaria v/s Base Financiera

Aspectos Económico Financieros

- ✓ Operación de leasing para la ampliación de actividad Industrial, proyecto con una duración estimada de cinco años
- ✓ Se establece que el valor del terreno “que se pretende adquirir” “indudablemente” será incorporado al del inmueble que se construya en ese sitio. Conforme a los datos del caso, adquisición involucra compra y, en consecuencia, podemos concluir que se trata de un leasing financiero.

Normas IFRS Aplicables

- ✓ Hasta el 31-12-18 aplica NIC 17: En este caso, se debe reconocer un activo fijo (terreno) al valor actual de las cuotas de leasing pactadas, el pasivo corto y largo plazo correspondiente, y la diferencia entre ambos corresponde a los intereses diferidos, los que deberán reconocerse paulatinamente en resultados (gasto financiero) en la medida que se vayan pagando las cuotas del contrato. Cuando se trata de terrenos, no corresponde, financieramente, reconocer gasto por depreciación.
- ✓ A partir del 1-01-19 aplica NIIF 16: Esta norma no hace distinción entre arriendos financieros y operacionales. Todas las operaciones de arrendamiento, superiores a un año, en el caso del arrendatario, deben ser registradas con efecto en el balance general, reconociendo el derecho de uso del activo en arrendamiento equivalente a la obligación (cuotas de arrendamiento); esta última debe registrarse en el pasivo a corto y largo plazo. El derecho de uso debe amortizarse con cargo a los resultados del ejercicio sobre la base de los años de duración del contrato.

Diferencia Entre Base Tributaria v/s Tratamiento Financiero

- ✓ Tratamiento NIC 17: No se observan mayores diferencias, dado que para efectos financieros no se deprecia el terreno y los gastos asociados al contrato pueden ser capitalizados como “obras en construcción” hasta que el bien final termine de ser construido y entre en operación.

- ✓ Tratamiento NIIF 16: Mayor gasto financiero derivado de la amortización del derecho de uso del activo que se adquiere en la modalidad de contrato de leasing.

1.2. Oficio N° 1871, de 2006, “Tratamiento Tributario de diversos contratos de leasing”; considerando que recae sobre un bien raíz sin construcción, sobre el cual el arrendatario edificaría instalaciones y realizaría nuevas construcciones.

1.2.1 Planteamiento

Consulta: Una sociedad que tributa en Primera Categoría, conforme a renta efectiva y contabilidad completa, celebra un contrato de leasing de un inmueble sin construcción y en el cual en su calidad de arrendataria efectuaría ciertos desembolsos cuya tributación le interesa confirmar, al igual que el tratamiento tributario aplicable a las cuotas de leasing que se pagan en razón del respectivo contrato.

Respuesta SII: En cuanto al tratamiento tributario aplicable a las cuotas pagadas por arriendo de leasing, sobre un bien sin construcciones sobre el cual el arrendatario edificaría instalaciones y realizaría nuevas construcciones, *estas constituirán un gasto necesario para producir la renta*, en la medida que se cumpla lo indicado en el artículo 31 de la LIR.

1.2.2 Análisis Tributario

A través del pronunciamiento del SII, en primera instancia podemos indicar, que aparentemente existe un cambio de criterio respecto al Oficio N°3747 del año 1999, (analizado en el punto 1.1 anterior) en donde establece que las cuotas pagadas asociadas a un contrato de leasing sobre un terreno, deben formar parte del costo del activo que se construirá (Planta industrial), y no un gasto del ejercicio; sin embargo, en su respuesta entrega un elemento relevante a considerar en el análisis, al indicar que las cuotas pagadas del contrato de leasing, constituyen un gasto necesario para producir la renta de acuerdo a lo establecido en el artículo 31 de la LIR, en la medida que exista una correlación con los ingresos. En base a esto último, nos surge una interrogante ¿deberíamos entender que la utilización del gasto queda condicionado a la generación de los ingresos? .Al respecto el Oficio en análisis, indica lo siguiente:

*“Para la deducción de los costos y gastos de los referidos ingresos brutos, dichas partidas además de cumplir con todos los requisitos que exigen las normas legales que las regulan, **en la especie los artículos 30 y 31 de la Ley del ramo, deben guardar una debida correlación con los ingresos que generan**, con el fin de poder imputar en cada periodo tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir las obligaciones tributarias que establece la ley, sin la posibilidad de postergar el pago de los impuestos a los ejercicios siguientes, situación que no se ajustaría con el ordenamiento jurídico que reglamenta el sistema tributario.*

Con la respuesta del SII, se desprende que la utilización del costo y/o el reconocimiento del gasto, enmarcados en el artículo 30 y 31 de la LIR, estarían condicionados a la generación del Ingreso. En virtud de este planteamiento del SII, nos detendremos a analizar específicamente, el artículo 31 de la LIR, que indica en la parte pertinente lo siguiente:

“Artículo 31°. “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.”

De la lectura del citado artículo, se desprenden una serie de elementos a considerar, para determinar la procedencia de la utilización del gasto para efectos tributarios, tal como señalamos en el Marco Normativo referido en la primera parte de nuestra tesis, (punto 6.- “Disposiciones sobre gasto necesario para producir la Renta”) y que son los siguientes:

- a) Que se relacione directamente con el giro o actividad que se desarrolle;
- b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose por tales aquellos desembolsos de carácter inevitables u obligatorios, en relación con el giro del negocio, no considerándose sólo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta que cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual, cuya renta líquida imponible se está determinando;

- c) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- d) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De este modo, para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación del contribuyente; y,
- e) Por último, que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el SII, es decir, el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo la Administración Tributaria, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

De los requisitos anteriormente expuestos y que se requieren para que un gasto sea susceptible de ser considerado válido para efectos tributarios, no se menciona “la necesidad de generación de un ingreso”.

1.3. Oficio N° 191, de 2014: “Cuotas pagadas por empresa inmobiliaria, por contratos de leasing sobre bienes raíces”.

1.3.1 Planteamiento

Consulta: Una empresa inmobiliaria celebró contratos de arrendamiento con opción de compra sobre tres bienes raíces, rebajando las cuotas de arriendo como gasto, para efectos de determinar su RLI. Agrega que el giro de la sociedad inmobiliaria es la venta de viviendas, cuya construcción es encargada a terceros y además el SII indica que se desconoce el objetivo que la arrendataria tuvo al celebrar estos contratos, así como el destino que se le otorgará a los bienes raíces.

Respuesta SII: Las cuotas de leasing sobre bienes raíces, corresponden a cantidades que deben formar parte del costo directo de la construcción de tales inmuebles, siendo aplicable el Oficio 3747 del 1999, por lo que a dichas cuotas corresponderá darle el tratamiento tributario señalado en el artículo 30 de la LIR, vale decir, como *parte del costo directo de*

los respectivos bienes, el que podrá ser deducido conforme a la norma legal referida, en la oportunidad que legalmente proceda, esto es, al momento de la enajenación o venta de las respectivas viviendas, razón por la cual en ningún caso podrán ser considerados como gastos del ejercicio, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la LIR.

1.3.2 Análisis Tributario

Tomando en consideración el análisis de los Oficios indicados con anterioridad, se desprende nuevamente en este último, el criterio establecido por el SII, en relación a la importancia de la generación de ingresos, para la utilización del gasto o costo. Al respecto cabe señalar que, en relación al costo, la normativa es clara al establecer que su reconocimiento debe estar directamente relacionado con los ingresos que se generan, con el fin de imputar en cada periodo tributario la utilidad real y efectiva sobre la cual corresponde cumplir con las obligaciones tributarias, no así, respecto de la utilización del gasto.

En consecuencia, el SII a través de su Jurisprudencia, ha indicado que, para determinar el tratamiento tributario de un contrato de leasing, asociado a un bien inmueble, ha considerado la naturaleza de los activos a los que acceden los desembolsos efectuados por el contribuyente en pago de las cuotas de leasing y su relación con los ingresos que generan, más que la naturaleza jurídica de la operación.

1.3.3 Análisis Financiero

Identificación de Aspectos Económico Financieros involucrados, Normas IFRS Aplicables y Diferencias Entre la Base Tributaria v/s Base Financiera

Aspectos Económico Financieros

- ✓ Operación de leasing financiero para la adquisición de tres inmuebles

Normas IFRS Aplicables

- ✓ Hasta el 31-12-18 aplica NIC 17: En este caso, se debe reconocer un activo equivalente al valor actual de las cuotas de leasing pactadas, y el pasivo corto y largo plazo

correspondiente, y la diferencia entre ambos corresponde a los intereses diferidos, los que deberán reconocerse paulatinamente en resultados (gasto financiero) en la medida que se paguen las cuotas del contrato. Adicionalmente, desde la óptica financiero-contable, se debe reconocer el gasto por depreciación.

- ✓ A partir del 1-01-19 aplica NIIF 16: Esta norma no hace distinción entre arriendos financieros y operacionales. Todas las operaciones de arrendamiento, superiores a un año, en el caso del arrendatario, deben ser registradas con efecto en el balance general, reconociendo el derecho de uso del activo en arrendamiento equivalente a la obligación (cuotas de arrendamiento); esta última debe registrarse en el pasivo a corto y largo plazo. El derecho de uso debe amortizarse con cargo a los resultados del ejercicio sobre la base de los años de duración del contrato.

Diferencia Entre Base Tributaria v/s Tratamiento Financiero

- ✓ Tratamiento NIC 17: Se observa una diferencia substancial con el Oficio del SII, dado que para efectos financieros se debe reconocer el gasto por depreciación y el gasto asociado a los intereses del contrato de leasing; sin embargo, desde el punto de vista tributario señalado en el Oficio en cuestión, el costo relativo a las cuotas del contrato sólo podrá reconocerse al momento de enajenar los bienes raíces. Esta diferencia temporal, en consecuencia, afectará a la empresa adquirente de los bienes raíces, en el sentido que anticipará el pago de impuestos, generando un activo por impuestos diferidos, el que recuperará (o utilizará) al momento de la venta de los bienes raíces objeto del contrato.
- ✓ Tratamiento NIIF 16: En lo significativo, la diferencia señalada para NIC 19 aplica en el caso de NIIF 16.

2. Tratamiento tributario de inmueble en leasing con construcción.

Teniendo en consideración la diversa Jurisprudencia emitida por el SII, respecto del arrendamiento de bienes inmuebles con Instalaciones, la Administración Tributaria se ha pronunciado manifestando respecto del tratamiento tributario que aplica a las cuotas pagadas por arrendamiento que recae sobre Inmuebles con Instalaciones indicando que constituirían gastos del período, en la medida que cumplan con los requisitos del Artículo 31 de la Ley de la Renta.

2.1. Oficio 2832 de 2003, “Tratamiento Tributario de un contrato de arriendo con opción de compra que recae sobre inmuebles con instalaciones y plantíos”.

2.1.1 Planteamiento

Consulta: Una entidad que, para obtener recursos financieros, recurrió al sistema de venta del terreno en que funciona la empresa, con el compromiso de la institución compradora, de arrendárselo bajo el sistema de leasing. Adicionalmente, es importante señalar que, en la cláusula primera del contrato de arrendamiento inmobiliario, suscrito ante notario público se estipula que por instrucciones expresas individualizadas y con el único objeto de entregárselo en arriendo a la empresa de leasing que señala, adquirirá para sí la propiedad industrial en cuestión, lugar en que funciona la empresa vendedora. El contrato de arrendamiento en su cláusula tercera estipula que el contrato tendrá una duración de noventa y seis meses (ocho años) y el precio del contrato será de treinta y dos cuotas trimestrales, iguales y sucesivas.

En la exposición y como tema de interés el contribuyente plantea la interrogante respecto del tratamiento tributario de las cuotas pagadas por concepto de arriendo del leasing, y si correspondería calificarlas como gastos necesarios para producir la renta, en la fecha de su pago o su adeudamiento, o bien considerando que el leasing versa sobre un terreno, (el cual no es un bien depreciable), el valor de las cuotas, pasaría a incrementar el valor del activo cuando la empresa ejerza la opción de compra de éste y en ningún caso serían gastos necesarios para producir la renta, en los términos señalados en el artículo 31° de la LIR, teniendo presente pronunciamientos del SII, (Oficio N°3.747, del 05 de enero de 1999), y en el cual se resuelve que la adquisición de terreno bajo modalidad de leasing, formara parte de una construcción.

Respuesta SII: En relación a las cuotas que pague la entidad a la sociedad de Leasing, en virtud del contrato celebrado entre las partes, calificado tributariamente como un contrato de arrendamiento, pasan a constituir para ella un gasto necesario para producir la renta, en la medida que se cumplan los requisitos que exige el artículo 31 la LIR, especialmente que el bien se destine al giro o actividad que desarrolla la empresa arrendataria.

2.1.2 Análisis Tributario

Respecto del análisis realizado por el SII, bajo el supuesto que se dé cumplimiento a los requisitos de la Normativa Tributaria vigente en relación al Art 31° LIR, (citados previamente), las cuotas pagadas o adeudadas que versan sobre un contrato de leasing de un terreno con instalaciones de una empresa que está operando y es generadora de ingresos, tendrían la calidad de un gasto deducible y por ende podría ser rebajado de la Base Imponible del Impuesto de Primera Categoría, considerando que existe una correlación de ingresos y gastos, elemento que ha sido constantemente citado en la diversa Jurisprudencia emanada del SII y analizada previamente.

2.2. Oficio 1871 de 2006: Tratamiento Tributario de diversos contratos de leasing; considerando las siguientes situaciones:

- a) Contrato de leasing sobre bien raíz, con construcciones existentes.
- b) Contrato de leasing sobre bien raíz con construcciones, sobre la cual el arrendatario efectúa mejoras

2.2.1 Planteamiento

Consulta: Una Sociedad que tributa en Primera Categoría, conforme a renta efectiva y contabilidad completa, celebra un contrato de leasing con una entidad bancaria, respecto de cuyos bienes ha efectuado ciertos desembolsos cuya tributación le interesa confirmar, al igual que el tratamiento tributario aplicable a las cuotas de leasing que se pagan en razón de un contrato de esta especie y cuyos casos aplicables a la materia en análisis de este punto en específico, dicen relación con contrato que versa sobre un terreno con construcciones existentes y un terreno con construcciones sobre la cual el contribuyente efectuaría desembolsos en calidad de mejoras.

Respuesta SII: Al respecto a continuación podemos comentar que en los casos planteados en los puntos a) y b) anteriores, el SII ha resuelto el tratamiento tributario que se expone a continuación:

2.2.2 Análisis Tributario

Tratándose del caso (a), relativo a un contrato de leasing de un terreno con construcciones existentes, el SII ha manifestado que considerando que los gastos incurridos por cuotas de arriendo, incidirán en la generación de los ingresos del contribuyente, *pasan a constituir un gasto necesario para producir la renta susceptible de deducirse en la determinación de la base imponible de Primera Categoría que le afecte*, siempre y cuando se dé también cumplimiento a los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LIR (ya anteriormente mencionados en los diversos casos en análisis).

Tratándose del caso (b), relativo a un contrato de arrendamiento en leasing de un terreno con construcciones existentes, sobre las cuales la arrendataria efectúa desembolsos destinados a mejoras, el SII, ha manifestado que en esta materia deberá remitirse a la aplicación de las instrucciones establecidas en la Circular N°53 del año 1978, cuyos aspectos fueron referidos en la primera parte de nuestra tesis, (punto N° 10 “Tratamiento tributario por desembolsos que incurren los arrendatarios de un inmueble en su habilitación o acondicionamiento”) y que a continuación exponemos en forma resumida dependiendo del tipo de desembolsos y su fin:

- Si los desembolsos incurridos por la sociedad arrendataria en los inmuebles arrendados, *corresponden a reparaciones locativas, reparaciones o mejoras necesarias*, tales erogaciones para la empresa arrendataria constituyen un gasto necesario para producir la renta del ejercicio en que éstos se pagaron o adeudaron, en la medida además que cumplan con los requisitos exigidos por el artículo 31 de la Ley de la Renta.
- Si los referidos desembolsos, corresponden a *mejoras útiles*, que revistan el carácter de inmuebles por adherencia, que no pueden separarse sin detrimento de la cosa arrendada, pasan de pleno derecho en el instante mismo de efectuarse a dominio del arrendador, de acuerdo a lo pactado entre las partes. En virtud de tal tipificación, *dichos desembolsos no constituyen un activo inmovilizado del arrendatario, pues no son de su propiedad, ya que su dominio no le pertenece, aunque se aproveche o beneficie de ellos durante todo el período de vigencia del contrato, constituyendo gastos necesarios para producir la renta, sujetos al sistema*

de amortización dispuesto por el N° 9 del artículo 31 de la Ley de la Renta, pudiendo imputarse a resultado en el número de años que señala dicha norma, esto es, en uno o hasta en seis años. En el evento que se le ponga término al contrato de arrendamiento antes de completar el plazo de 6 años a que alude la norma legal antes indicada, los desembolsos incurridos de esta naturaleza que queden pendiente de amortización a dicha fecha podrán cargarse a resultado en su totalidad en el ejercicio en que ocurra tal circunstancia.

- Si las construcciones y mejoras consisten en bienes que se puedan separar del inmueble, sin detrimento de la cosa arrendada, de modo que el arrendatario al término del contrato se las puede llevar por ser de su exclusivo dominio o propiedad, tales erogaciones constituyen bienes del activo inmovilizado del arrendatario, susceptible de depreciarse conforme a las norma del artículo 31 N° 5 de la Ley de la Renta, a contar del año en que se empiezan a utilizar efectivamente en la empresa como un bien de dicho activo.

Respecto del caso planteado en la letra a) anterior, podemos comentar que el SII mediante Jurisprudencia emitida, nuevamente está tomando como elemento esencial, para concluir el tratamiento tributario de las cuotas pagadas o adeudadas sobre un contrato de leasing de terrenos, la generación de ingresos, a los cuales sean imputables las erogaciones por arrendamiento.

Ahora bien, en el caso planteado en la letra b), respecto del tratamiento tributario de las mejoras útiles, efectuadas por el arrendador en la construcción, que no es de su propiedad, el SII, se ha pronunciado en relación a que estos corresponderían a un gasto, asimilable a gastos de organización y puesta en marcha, amortizable conforme a lo establecido en el Artículo 31° N°9, de la LIR, criterio con el que estamos de acuerdo, y norma que pasamos a detallar a continuación, en la parte pertinente:

Art 31 N° 9: Los gastos de organización y puesta en marcha, los cuales podrán ser amortizados hasta en un lapso de seis ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos o desde el año en que la empresa comience a generar ingresos de su actividad principal, cuando este hecho sea posterior a la fecha en que se originaron los gastos.

3. Tratamiento tributario de los pagos anticipados.

Adicionalmente y como parte de nuestro análisis respecto de los pagos de cuotas por concepto de contratos de leasing de terreno con o sin instalaciones, hemos considerado relevante incluir cual sería el tratamiento tributario aplicable a los pagos de cuotas relevantes establecidas contractualmente.

Para confirmar el tratamiento tributario que podría darse en estos casos, hemos analizado la Jurisprudencia Administrativa vigente en esta materia, y que expondremos a continuación:

3.1. Oficio N°3338 del 2009: Tratamiento Tributario del pago cuota inicial del 20%, del total de las cuotas de arrendamiento que versan sobre un Contrato de Leasing de un terreno sin construcciones, en el cual se efectuará la construcción de dependencias de gran envergadura.

3.1.1 Planteamiento

Consulta: Se consulta respecto del tratamiento tributario de un contrato de leasing, que una entidad suscribirá con motivo de una inversión importante, y que desea realizar en el rubro de maquinaria de movimiento de tierras. Señala que la inversión consistiría en arrendar, con opción de compra, un inmueble adecuado para este tipo de actividades, teniendo a la fecha varios prospectos en diversas ubicaciones de Santiago. Indica además, que debido a la calificación de riesgo que tiene actualmente este rubro en el sistema financiero, el actual escenario económico internacional y nacional y en particular, la cuantía propiamente tal de la inversión que se pretende realizar, (la cual incluye la construcción de inmuebles o dependencias de gran envergadura), los bancos chilenos y empresas de leasing con los cuales se ha estado negociando preliminarmente el financiamiento, han exigido que el potencial inversionista pague una cuota inicial de arrendamiento representativa de un porcentaje de 20% del total de las cuotas.

Respuesta SII: El SII en su respuesta ha considerado que en general este tipo de contratos se han asimilado a contratos de arriendo, y que jurídicamente se cumplen las condiciones del artículo 1915 del Código Civil, vale decir, la obligación de una de las partes a conceder el goce de una cosa y la consiguiente obligación de la otra de pagar por dicho goce un precio determinado. Y por otra parte el artículo 1916 del mismo cuerpo legal, establece que son susceptibles de arrendamiento todas las cosas corporales e incorporeales.

Ahora bien, respecto del tratamiento tributario que debe darse al pago de una cuota inicial de arrendamiento, representativa del 20% del total de las cuotas, cabe señalar que dicha cantidad corresponde al *pago anticipado de las rentas de arrendamiento del inmueble objeto del contrato, y en tal sentido se encuentra sujeto a amortización en el periodo de duración del contrato de arrendamiento*, dado que tales desembolsos deben guardar una debida correlación con los ingresos que le generan al contribuyente.

La parte no amortizada de los desembolsos adoptará la calidad de un gasto diferido, el cual al término de cada ejercicio deberá someterse a las normas de actualización dispuestas por el artículo 41 N° 7 de la LIR.

3.2. Oficio N°650, del 9 de abril de 2018: Tratamiento tributario de cuota inicial de arrendamiento de contrato en leasing de un inmueble con instalaciones, (efectuado por una sociedad cuyo giro es la explotación de inmuebles).

3.2.1 Planteamiento

Consulta: Una sociedad celebra un contrato de arrendamiento con opción de compra con un banco. El precio pactado involucra 121 cuotas mensuales, respecto de las cuales la primera asciende a UF 6.516 (casi el 10% superior al resto de las cuotas) y las restantes a UF 696,8. Se consulta sobre el tratamiento tributario que debe recibir la cuota de arrendamiento número uno, frente a la determinación de la Renta Líquida Imponible.

Respuesta SII: El SII ha manifestado que, en ausencia de mayor información que permita corroborar que el mayor valor de la cuota inicial del contrato no obedece a una prestación adicional que se pueda justificar, *la cuota correspondería a un pago anticipado de arrendamiento sujeto a la amortización en el periodo de duración del contrato celebrado*

entre las partes, debiendo dicha cuota recibir el tratamiento del Oficio 3338 del 2009, que fue analizado en el punto anterior.

3.2.2 Análisis Tributario (Oficios N°3338 y N°650)

Respecto de los criterios establecidos por el SII, podemos señalar que en ambos Oficios la Administración Tributaria ha desconocido la existencia de un elemento relevante a la hora de evaluar el tratamiento tributario, correspondiente a la cuota inicial pagada o adeudada, cual es, la obligación contractual pactada entre las partes; exigencia que es más evidente (en consideración a los antecedentes expuestos), en la situación planteada en el Oficio N°3.338 de 2009, donde se explica que “el pago de la cuota está supeditado a una obligación impuesta por los Bancos o empresas de leasing del mercado con los cuales se ha estado negociando, debido a la calificación de riesgo que tiene actualmente el rubro del contribuyente en el sistema financiero así como, el actual escenario económico internacional y nacional y, en particular, la cuantía propiamente tal de la inversión que se pretende realizar”.

Por lo tanto, a nuestro juicio no tendría la calidad de un anticipo, sino que el de una cuota relevante exigida contractualmente y que tiene el carácter de una condición obligatoria para acceder a este financiamiento, por lo cual existen los argumentos suficientes como para sustentar que la necesidad de la erogación y por ende el mayor valor que represente la cuota relevante respecto del valor de las cuotas sucesivas, pueda ser reconocido como gasto del periodo en que se pague o adeude, en la medida que se cumplen el resto de los requisitos establecidos en el Artículo 31° de la LIR, ya mencionados a lo largo de los diversos análisis establecidos como parte de nuestra Tesis.

3.2.3 Análisis Financiero

Identificación de Aspectos Económico Financieros involucrados, Normas IFRS Aplicables y Diferencias Entre la Base Tributaria v/s Base Financiera

Aspectos Económico Financieros

- ✓ Operación de leasing financiero

Normas IFRS Aplicables

- ✓ Hasta el 31-12-18 aplica NIC 17: En este caso, al igual que en el anterior, se debe reconocer un activo equivalente al valor actual de las cuotas de leasing pactadas, y el pasivo corto y largo plazo correspondiente, y la diferencia entre ambos corresponde a los intereses diferidos, los que deberán reconocerse paulatinamente en resultados (gasto financiero) en la medida que se paguen las cuotas del contrato. Adicionalmente, desde la óptica financiero-contable, se debe reconocer el gasto por depreciación.
- ✓ A partir del 1-01-19 aplica NIIF 16: Esta norma no hace distinción entre arriendos financieros y operacionales. Todas las operaciones de arrendamiento, superiores a un año, en el caso del arrendatario, deben ser registradas con efecto en el balance general, reconociendo el derecho de uso del activo en arrendamiento equivalente a la obligación (cuotas de arrendamiento); esta última debe registrarse en el pasivo a corto y largo plazo. El derecho de uso debe amortizarse con cargo a los resultados del ejercicio sobre la base de los años de duración del contrato.

Diferencia Entre Base Tributaria v/s Tratamiento Financiero

- ✓ Tratamiento NIC 17: No se observa una diferencia relevante con el Oficio del SII, dado que para efectos financieros se debe reconocer un activo equivalente al valor actual de las cuotas del contrato de leasing, el gasto por depreciación relativo a dicho activo a través de la vida útil asignada al mismo, la que usualmente es similar a la duración del contrato; a su vez, se debe reconocer el gasto asociado a los intereses del contrato de leasing; En consecuencia, el monto de gasto reconocido desde la óptica financiero-contable es similar a aquel aceptado desde el punto de vista tributario, ya que en ambos casos, la diferencia de la primera cuota se distribuye a través de la duración del contrato, la que suponemos para los efectos de este análisis es similar a la vida útil asignada al bien adquirido bajo la modalidad de leasing.
- ✓ Tratamiento NIIF 16: En lo significativo, lo explicado para NIC 17 aplica en el caso de NIIF 16.

4. Conclusión.

Teniendo en consideración el marco de análisis respecto de la diversa Jurisprudencia existente en esta materia, los elementos jurídicos que inciden en la calificación de este tipo de contratos, así como también la normativa tributaria y contable vigente, a nuestro juicio existe un elemento que permite aseverar la hipótesis planteada en lo que respecta a que *“no todos los pagos de cuotas por concepto de leasing asociado a inmuebles, pueden afectar el resultado tributario del período”*, y que se funda en un factor esencial para identificar la oportunidad en que estos podrán ser rebajados o deducidos en la determinación del Resultado Tributario, cual es la **generación de ingresos**.

En nuestra opinión en los casos analizados, de los contratos de leasing de terrenos en el que se realizara la construcción de un inmueble (activo calificable en su conjunto como un activo disponible para la venta o existencia), las cuotas pagadas o adeudadas del contrato de leasing deberán formar parte del costo directo de producción, debiendo llevarse a resultado en el momento en que se efectuó la respectiva venta de los bienes inmuebles, cuyo sustento esta al amparo del artículo 30 de la LIR.

En este sentido, y ratificando las disposiciones establecidas en el Art 30 LIR, podemos mencionar que en términos generales el concepto de “costos directos”, consiste en aquel sacrificio económico, destinado a generar ingresos y que se relacionan directamente con los bienes que se producen, revende, construyen o los servicios que presta una determinada empresa.

Teniendo en consideración los elementos que se indican anteriormente, estamos de acuerdo con lo establecido por la Jurisprudencia del SII, en cuanto a que las cuotas pagadas o adeudadas de un contrato de leasing de un terreno, destinado a la venta, formarían parte del costo y consecuentemente deberá formar parte del activo susceptible de enajenación.

Respecto del resto de los casos planteados y revisados en el título II “Marco de Análisis”, cuando se trata de contratos de leasing que no versan sobre terrenos y construcciones destinados a la venta, no parece existir un sustento claro en la norma tributaria vigente respecto a la necesidad de dar cumplimiento al principio de la correlación de los ingresos y gastos, prueba de ello es que el propio Artículo 31, no menciona este elemento como parte

de los requisitos que deben cumplirse para la aceptación de un gasto para efectos tributarios, así como tampoco se establece clara y expresamente en algún otro artículo de la LIR. No obstante, podemos comentar que, si bien en el citado cuerpo legal se ha dejado entrever la exigencia de dar cumplimiento a este principio en materia tributaria, (como se expresaría a modo de ejemplo en el Artículo 15°), a nuestro juicio esta situación evidenciaría una falta de certeza jurídica en esta materia, pues tal como comentamos al no existir una redacción cuidadosa, clara y comprensible en la norma, se podrían generar distintas interpretaciones por parte de un contribuyente.

Adicionalmente debemos considerar que el SII ha reconocido en la diversa Jurisprudencia el hecho que, al no existir en nuestro ordenamiento jurídico una definición respecto a un contrato de leasing, se ha asimilado a un contrato de arrendamiento, tomando en consideración que cumple con las condiciones señaladas en los artículos 1915 y 1916 del Código Civil, sin embargo en esa misma Jurisprudencia le ha restado relevancia a este elemento, dando importancia más bien a la naturaleza de los activos a los que acceden los desembolsos efectuados por los contribuyentes en pago de las cuotas leasing y su relación con los ingresos que se generaran, por sobre la naturaleza jurídica de la operación, cual es un “Contrato de Arriendo”.

III. Bibliografía

1. Código Civil
2. Decreto Ley N° 824, de 1974.
3. Circular N°49/2016 del Servicio de Impuestos Internos.
4. Circular N°100/1975 del Servicio de Impuestos Internos.
5. Circular N°55/1978 del Servicio de Impuestos Internos.
6. Circular 53/1978 del Servicio de Impuestos Internos
7. Circular N°107/1975 del Servicio de Impuestos Internos.
8. Circular N°26/1976 del Servicio de Impuestos Internos
9. Circular N° 11/1988 del Servicio de Impuestos Internos
10. NIC 17 sobre Arrendamientos
11. NIIF 16 registro contable de los contratos de arrendamiento.
12. Antonio Ortúzar Solar. Libro “El Contrato de Leasing”
13. Campos Caro, Javier Alejandro. Tesis Universidad de Chile, “De la Operación de Leasing Financiero, de su Naturaleza Jurídica y de la Evolución que ha experimentado el criterio de la Jurisprudencia Nacional, en cuanto a su calificación, entre los años 2000-2012”.
14. Jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos:
 - a. Oficio N° 3717 del año 1990
 - b. Oficio N° 2.219 del año 1997
 - c. Oficio N°95 del año 1998
 - d. Oficio N° 3.747 del año 1999
 - e. Oficio N° 2.832 del año 2003
 - f. Oficio N°3.844 del año 2004
 - g. Oficio N° 1.871 del año 2006
 - h. Oficio N° 3.338, del año 2009
 - i. Oficio N°191 del año 2014
 - j. Oficio N° 3.420 el año 2016
 - k. Oficio N° 2.605 del año 2017
 - l. Oficio N° 650 del año 2018
15. Reclamo Tributario RUC 14-9-0001998